



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 54447-06-12 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 54488-06-12 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

בפני כב' השופט יונה אטדגי

המעוררים: 1. דימא נאמנות בע"מ (עמ"ה 54447-06-12)
2. ארוז יעקב בר-חיים (עמ"ה 54488-06-12)
ב"כ עו"ד שי עינת (רו"ח)

נגד

המשיב: פקיד שומה תל אביב 3
ב"כ עו"ד מורן סילס, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

רקע ותיאור המחלוקת

1. המערער 2 (להלן – ארוז) הוא בעלים של חברה העוסקת בטקסטיל בשם "ברייטקס" (להלן – ברייטקס), ממנה הוא מושך משכורת. בשנת 2005 הקים ארוז את החברה המערערת 1 (להלן – דימא), העונה להגדרה של "חברה משפחתית" לפי סעיף 64 א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה), ובשנת 2006 הגישו ארוז ודימא בקשה למשיב לרשום את דימא כחברה משפחתית, שארוז הוא הנישום המייצג שלה. על פי האמור בדו"חות שהוגשו על ידי דימא (למשל ביאור 1 בעמ' 6 בנספח 2 של תצהיר ארוז): "החברה עוסקת בהשכרה של מבנה למטרות תעשייה משרדים ומסחר". אין חולק (עדות ארוז, עמ' 25 לפרו'), שבשנים הנדונות דימא רכשה והשכירה מבנה אחד בלבד: מבנה בשטח של כ-400 מ"ר ברחוב אחווה 10 שבשכונת נווה צדק תל-אביב (להלן – המבנה).
2. במשך השנים 2006-2009 הנדונות כאן הגישו ארוז ודימא דו"חות שנתיים, בהם קוּוּזו הפסדיה של דימא ממשכורתו של ארוז. המשיב סירב להכיר בקוּוּזו זה. כן סירב המשיב להכיר בחלק מההוצאות שהוצהרו בדו"חות דימא לשנים הנדונות. לאחר קיום הליכי השגה, שנדחתה, הוציא המשיב שומות בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה לשנים הנדונות, במסגרתן הוספו הפסדי דימא שקוּוּזו מהכנסותיו של ארוז על הכנסתו החייבת באותן שנים, וכן הוספו סכומי ההוצאות שלא הוכרו להכנסותיה של דימא. בכך דנים שני הערעורים הללו.

25



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

3. המחלוקת העיקרית בין הצדדים היא בשאלה, האם הכנסותיה של דימא הן הכנסות "עסק" לפי סעיף 2(1) לפקודה, שאז ניתן לקזז את הפסדיה באותן שנים מהכנסותיו ממשכורת של ארז, או שהכנסותיה של דימא הן דמי שכירות לפי סעיף 2(6) לפקודה, שאז לא ניתן לקזז את הפסדיה מהכנסותיו של ארז, לפי סעיף 28 לפקודה?
4. המשיב טוען עוד, שבכל מקרה ניתן היה להכיר בדימא כחברה משפחתית רק משנת 2007 ואילך, ואילו המערערים טוענים שיש להכיר בכך כבר משנת 2006. אעמוד על כך להלן.
5. מחלוקת נוספת, נוגעת, כאמור, לסירובו של המשיב להכיר בחלק מהוצאות דימא כפי שהוצהרו על ידה בשנים הנדונות. אפרט להלן.
6. המערערים העלו טענות נלוות נוספות, שתידונה בהמשך.

דין

קיצוץ הפסדים – העיקרון

7. סעיף 64א (א) לפקודה (כנוסחו בשנים הנדונות) קובע:
- "הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה לפי סעיף 76(ד) (1) רואים אותם כאדם אחד (להלן – חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, הכל לפי הענין, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה – הנישום)..."
- ביחס לשנים 2007-2009 אין חולק, שעקרונית, אילולא השאלה שבמחלוקת שתידון להלן, ארז – "הנישום" לפי סעיף זה – היה רשאי לקזז את הפסדיה של דימא מהכנסותיו האישיות באותן שנים.
- השאלה המשנית ביחס לשנת 2006 תידון בנפרד.
8. העקרון המרכזי בדבר קיצוץ הפסדים נקבע בסעיפים 28 (א) ו-28 (ב) לפקודה:
- "(א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאליו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום
 2 ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל
 3 הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד,
 4 לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד...."
 5
 6 יצוין כי סעיף 28(ב) מובא כנוסחו לאחר תיקון 154 לפקודה, שתחולתו משנת המס 2007
 7 ואילך. קודם לכן הנוסח היה מעט שונה).
 8
 9 פרופ' אהרון נמדר, **מס הכנסה**, מהדורה שלישית (להלן – **נמדר**), עמ' 447-446:
 10 **"מהותו של ההפסד המותר בקיזוז**
 11 סעיף 28 לפקודה קובע כי על מנת שיהיה ניתן לנכות הפסדים, על ה"הפסד"
 12 לענות על מספר תנאים: ראשית, ההפסד צריך לנבוע מהוצאה מוכרת, או
 13 בלשון הפקודה "אילו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו". שנית, ההפסד
 14 צריך לנבוע מהוצאה שבפירות המותרת בניכוי מההכנסה, ואילו הפסד הוני
 15 לא יהיה ניתן בקיזוז לפי סעיף 28 לפקודה, אלא יהיה ניתן לקזזו רק לפי
 16 סעיף 92 לפקודה. שלישית, סעיף 28 מתיר לקזז הפסדים רק אם ההפסד נבע
 17 ממקור הכנסה שהוא עסק או משלח יד או עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי
 18 לפי סעיף 2(1) לפקודה, אך לא הפסד שנבע ממקורות הכנסה אחרים. בלשון
 19 אחרת, אחד העקרונות החשובים ביותר בקיזוז הפסדים דורש שההפסד ינבע
 20 ממקור הכנסה אקטיבי, ואלו הפסד שנוצר ממקור הכנסה פאסיבי, בדרך כלל,
 21 לא יהיה ניתן לקיזוז.
 22
 23 הפסד העונה על התנאים האמורים לעיל מותר יהיה לקזזו מהכנסה שנבעה
 24 מכל מקור הכנסה שהוא באותה שנת המס, ואילו בשנים שלאחר מכן ניתן
 25 יהיה לקזזו רק נגד הכנסה שנבעה לנישום ממקור שהוא עסק או משלח יד או
 26 כנגד הכנסה הונית הקשורה לעסק או משלח יד."
 27
 28 9. ביישום לענייננו, השאלה היא, אפוא: האם הכנסותיה של דימא הן ממקור אקטיבי,
 29 מ"עסק" לפי סעיף 2(1) לפקודה, אזי ניתן לקזז את הפסדיה מהכנסותיו של ארו, או שהן
 30 הכנסות ממקור פאסיבי, דמי שכירות לפי סעיף 2(6) לפקודה, אזי לא ניתן לקזז את
 31 הפסדיה מהכנסותיו של ארו?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 54447-06-12 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 54488-06-12 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

1
2

הכנסות מדמי שכירות - העיקרון

3 10. על ההבחנה בין הכנסה מעסק והכנסה פאסיבית משכירות, **נמזר**, עמ' 217-218:

4 "עמדנו לעיל על כך שישנה חשיבות לא רק לאבחנה בין הכנסה שבקרו לבין
5 הכנסת פירות אלא גם לאבחנה בין סוגים שונים של הכנסת פירות, בינם לבין
6 עצמם. האבחנה חשובה במיוחד בין הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה,
7 הנקראת הכנסה אקטיבית, לבין הכנסות שוטפות אחרות לפי המקורות
8 האחרים המצויינים בפקודה, הנקראות הכנסות פאסיביות. לדבר יש נפקות
9 לגבי שאלות שונות, כגון לגבי קיזוז הפסדים, המותרים רק במקור שהוא
10 הכנסה מעסק אך לא במקור אחר...

11

12 בבסיס האבחנה בין הכנסה מעסק לבין הכנסה לפי סעיפים 2(6) ו-2(7)
13 לפקודה עומדים המבחנים השונים שהתפתחו בפסיקה ואשר נועדו לאבחן בין
14 הכנסה שבקרו להכנסת פירות. ניתן לאמר כי מבחנים אלה לא רק מורים על
15 אופיה השוטף של ההכנסה אלא ניתן לנצלם גם כדי לבדוק אם הכנסה שוטפת
16 מגיעה לרמה של הכנסה אקטיבית מעסק או הכנסה ממקור אחר. הכנסה
17 שבעסק מתאפיינת בתדירות של הפעילות הכלכלית, בהמשכיות גדולה יותר
18 ובארגון יעיל של הפעילות העסקית. פעילות שבעסק תתאפיין גם לפי
19 המימדים וההיקף שלה, וגם בפעולות פיתוח ושיווק מאורגנות ונרחבות יותר
20 וכן בגיוס הון ממקורות שונים."

21

22 11. בהתייחס להכנסה מדמי שכירות נקבע בפסק הדין של בית המשפט העליון ב-ע"א 1025/05

23 **ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת**, 19.12.08, פורסם בנבו (פיסקה 10), כדלהלן:

24 "על פי הגדרתה הנורמטיבית, השכירות היא זכות שהוקנתה בתמורה – דמי
25 שכירות – להחזיק בנכס ולהשתמש בו שלא לצמיתות (סעיף 1 לחוק השכירות
26 והשאילה, תשל"א-1971 וסעיף 3 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969). במובנם
27 ה"קלאסי" דמי השכירות הם תמורה המשתלמת עבור נכס באופן שהנכס ורק
28 הנכס משמש להם כמקור, כך שהם דומים במהותם לדיבית המשתלמת על קרן
29 ההלוואה. במובן זה, הכנסה משכירות היא הכנסה פאסיבית, קרי תשואה על
30 הון מושקע שלא נדרשה כל יגיעה אישית מצד הנישום להפקתה. בהכנסה
31 מסוג זה מהווה על פי רוב התקבול המתקבל בגין ההשקעה, את מלוא
32 ההכנסה עליה מוטל המס מבלי שהנישום נצרך להוציא הוצאות המותרות
33 בניכוי בייצורה..... לאור האמור, נהוג לסווג את דמי השכירות כהכנסה
34 מכוח סעיפים 2(6) ו-2(7)."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

2

3

ובהמשך (פיסקה 11):

4

"על אף האמור, הדין מכיר בשני מצבים בהם יחשבו דמי שכירות להכנסה

5

מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה...

6

.....

7

האפשרות הראשונה בה יראו הכנסה מדמי שכירות כהכנסה מעסק היא מקרה

8

בו מפעיל הנישום "עסק להשכרות", כאשר הנכסים המושכרים מהווים את

9

המלאי העסקי ופעולות ההשכרה הן פעולות נמשכות ושיטתיות שמטרתן

10

ברורה... הכנסה זו מלווה בפעילות הקשורה לעצם פעולת ההשכרה או

11

לשירותים המסופקים לשוכר, המלמדים על אופייה העסקי של אותה השכרה,

12

והיא כרוכה ביגיעה אישית מצידו של הנישום..... כך למשל, הכנסתו של

13

נישום המשכיר נכסים ולשם כך מנהל מערך ארגוני ומגנון של ניהול פעולות

14

ההשכרה הכולל: גיוס אמצעי מימון, מערכי שיווק ופרסום, החזקת משרד,

15

ניהול חשבונות, פעולות תכנון בניה ופיתוח, פעולות החזקה ועוד, תסווג

16

בדרך כלל כהכנסה מעסק על פי אפשרות זו. פרמטרים נוספים המצביעים על

17

אופייה העסקי של ההשכרה לפי אפשרות זו הם למשל: היקף נכסים נרחב.

18

אספקת שירותים למשכיר, מימון חיצוני, הוצאת הוצאות המותרות בניכוי

19

ועוד...."

20

21

האפשרות השנייה שכב' השופטת ארבל מציינת בפסק הדין היא השכרת עסק חי, שאיננה

22

רלבנטית לערעורים דנן.

23

24

סקירת הפסיקה הרלבנטית מראה כי בדרך כלל סווגה הכנסה מדמי שכירות כהכנסה

25

פאסיבית לפי סעיף 2(6) לפקודה ולא כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה.

26

ברוב המקרים התקבלה בכך עמדת המשיב, שהתנגדה לסיווג ההכנסה מעסק, כיוון שסיווג

27

זה היה מאפשר לנישומים לקזז הפסדים.

28

ראו למשל: עמ"ה 143/91 מרכזי נ' פקיד שומה חיפה, מיסים ט/2 (19.2.95);

29

עמ"ה 12-06-53416 (מחוזי מרכז) פלוס נ' מדינת ישראל וע"מ 10-07-25218 פלוס נ' פקיד

30

שומה פתח תקוה (24.6.15, פורסם בנבו).

31

לעיתים נקבע כך, לאחר שהתקבלה עמדת הנישומים, ראו למשל:

32

עמ"ה (ת"א) 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב 4 (22.7.15, פורסם בנבו).

33

אך, לעיתים הובילו המבחנים שנמנו לעיל למסקנה, כי יתכן שעסקו של נישום יהיה עסק של

34

השכרת נכסים, ובמקרה כזה הכנסות דמי השכירות יהיו הכנסות מעסק. ראו, למשל:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 ע"א 44/85 נוה אריאל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מא(3) 634; עמ"ה (ת"א)
2 14-01-49967 יהל נ' פקיד שומה תל-אביב 4 (19.11.15, פורסם בנבו).
3

4 לענין נטל השכנוע נפסק, "כי העובדה שנישום מקבל את הכנסתו היחידה מהשכרת או
5 החכרת נכסים מצביעה לכאורה על מקור הכנסה לפי הסעיפים 2(6) ו/או 2(7). מי
6 שטוען אחרת עליו עול השכנוע" (עמ"ה 1018/69 מרכז הפרח בע"מ נ' פקיד שומה תל-
7 אביב, 27.12.70, פד"א ד 15), וכן ש"נטל ההוכחה כי קבלת דמי שכירות המהווים על
8 פניהם הכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודה הם מבחינת סיווגם הכנסה מעסק מוטל על
9 שכם המערער" (ענין מרדכי הנ"ל, שם טען המערער לסיווג הכנסה מעסק, וראו גם: דברי
10 כב' השופטת ארבל בענין ברשף שהוזכרו לעיל, פסקה 10).
11

ליישום הדברים בענייננו

12
13 13. סבורני, שבענייננו, המערערים לא עמדו בנטל השכנוע, להוכיח שהכנסותיה של דימא אינם
14 "דמי שכירות" לפי סעיף 2(6) לפקודה, אלא הכנסה מ"עסק" לפי סעיף 2(1) לפקודה.
15 כאמור לעיל, במשך השנים הנדונות בערעורים הללו, דימא רכשה והשכירה נכס אחד בלבד
16 – המבנה בנווה צדק.
17 אמנם, ארז ודימא עסקו לא מעט בחיפוש נכסים פוטנציאליים לרכישה, כפי שהוא
18 והמתווכים שהעידו מטעמו סיפרו, אך, לכל הפחות בשנים הנדונות, חיפושים אלה לא
19 הביאו לכל תוצאה מעשית (ראו הפירוט בסעיף 3 לתצהיר המתווך מלכי עופר, עדות המתווך
20 אורן כץ בעמ' 14 לפרו' ועדות ארז בעמ' 25 לפרו'), כך שדימא הסתפקה בשנים הללו
21 ברכישתו ובהשכרתו של מבנה אחד בלבד.
22 אמנם, ארז טען בתצהירו (סעיף 2), כי הקים את דימא, "על מנת לרכוש באמצעותה נכסי
23 מקרקעין בארץ ובחו"ל, לשפצם, להשביחם, לעתים אף לפעול לשינוי התב"ע החל על
24 הנכסים ולהשכירם לאחר מינופם של דמי השכירות", אך, לפחות ביחס לשנים הנדונות
25 כאן, הדבר נותר כתכנון במחשבתו של ארז בלבד, ואני מסכים עם המשיב, כי הסיווג נקבע
26 על פי מבחן אובייקטיבי ולא סובייקטיבי וכי אין די בהצהרת הנישום בדבר כוונותיו, ראו:
27 ע"א 836/12 פקיד שומה ירושלים 3 נ' מזרחי (21.10.13, פורסם בנבו); עמ"ה 319/99 עו"ד
28 הס נ' פקיד שומה ירושלים (13.11.00, פורסם ב-מסים יד/6 (דצמבר 2000) ה-15).
29

30 14. יתירה מזו, גם כשארז בחר לרכוש נכסים מסוימים בשנים הנדונות, הוא לא עשה זאת
31 באמצעות דימא, אלא כאדם פרטי, "על פי יעוץ מס" שקיבל לטענתו. כך, למשל, הוא רכש
32 דירת מגורים ברח' רוטשילד 1 בשנת 2008 "באופן אישי" (ארז, עמ' 25 לפרו'), וכך נרכש
33 הנכס ברחוב מוהליבר באמצעות חברת "בר-חיים נכסים", שמניותיה מוחזקות בידי ארז
34 ואחיו, בסוף שנת 2008 או תחילת שנת 2009, ולא באמצעות דימא, גם זאת "על פי יעוץ



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 חס" שקיבל לטענתו (ארז, עמ' 27). יצוין, שחלקו של אחד מאחיו נרכש על ידי דימא רק
2 בשנת 2013 (שם).
3
- 4 15. גם המתווכים שהעידו מטעם המערערים לא ידעו לומר, האם הנכסים שפורטו בתצהיריהם
5 היו מיועדים לדימא או לארז עצמו (עופר מלכי – עמ' 15-14, אורן כץ – עמ' 14, דפנה קציר
6 – עמ' 10).
7
- 8 16. ארז ציין בתצהירו (סעיף 19), שדימא רכשה נכס נוסף בבוסטון שבארה"ב, שהושכר
9 בשכירות חודשית, ובעדותו (עמ' 26) אישר, שהנכס נרכש בסוף שנת 2012, כלומר, הרבה
10 לאחר השנים הנדונות כאן.
11 לא מן הנמנע, ואינני קובע כל דבר ספציפי בענייננו, שסיווג הפעילות של הנישום ישתנה
12 במהלך השנים מפעילות פאסיבית לפעילות אקטיבית, ולכן לא מן הנמנע שהסיווג ישתנה
13 מ"דמי שכירות" לפי סעיף 2(6) להכנסה מ"עסק" לפי סעיף 2(1), אם הנסיבות יובילו לכך,
14 והדבר צריך להיבחן בשנת המס הנדונה. ודאי, שאין בשינוי סיווג פעילותה המאוחר כדי
15 להשליך על סיווגה הקודם.
16
- 17 17. תחלופת השוכרים במהלך השנים הנדונות היתה מועטה.
18 השוכרת הראשונה היתה ברכה בראון, שמכרה את המבנה לארז בשנת 2006 (שאחר כך
19 העבירו לדימא – סעיף 7 לתצהיר ארז), והמשיכה להחזיק בו במשך כמה חודשים כשוכרת
20 (ארז, עמ' 34).
21 בחודש דצמבר 2006 הוא הושכר לעתליה אנג'ל כץ, שהפעילה בו מועדון חברים ומרכז
22 העשרה (עדות עו"ד שלומי היר, עמ' 11).
23 בחודש אוגוסט 2008 הושכר המבנה לשרון וסרטייל, שהפעילה בו גן ילדים, עד לאחר
24 התקופה הנדונה כאן.
25
- 26 18. ארז טען (סעיף 16 לתצהירו), כי פעל רבות לתחזוקתו של הנכס, ואשתו מיכל, אדריכלית
27 במקצועה, שהועסקה בדימא כשכירה (על כך ידובר בהמשך) טענה (סעיף 4 לתצהירה), כי
28 הקדישה חלק ניכר מזמנה לטיפול בהתאמת הנכס לדרישות השוכרים והעירייה, אך
29 מהראיות שהוצגו עולה, שכל פעילותם לא חרגה מהפעילות הרגילה של בעל נכס לשם
30 תחזוקת נכס שבבעלותו ומחובותיו של משכיר נכס כלפי שוכר הנכס.
31 בדו"ח הפחת שהוגש מטעם דימא לסוף שנת 2011 (מש/1), המתייחס גם לשנים הנדונות
32 כאן, צוינו בעיקר רכישת ריהוט ועבודות נגרות בשווי כולל של כ-56 אלף ₪ ובפרק
33 ה"שיפורים בנכס" צוינו הוצאות בשווי כולל של פחות מ-50 אלף ₪ (כולל בשנת 2011,
34 שלאחר השנים הנדונות כאן).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 למרות שארז נמנע מלהציג קבלות נוספות במהלך הבאת הראיות אפשרתי לו, לבקשתו,
 2 להציג מאוחר יותר (החלטה מיום 9.7.14), והקבלות שהוצגו (כנספחים לתצהירו הנוסף
 3 מיום 20.2.14), המתייחסים לרכישות או לתיקונים, שונים הכולל פחות מ-30 אלף ₪.
 4 כלומר, לפחות על פי הראיות שהוצגו, במשך כארבע שנים נעשו עבודות תחזוקה ורכישות
 5 הכלולות בתחזוקה בשווי של כ-80 אלף ₪ וכן רכישת ריהוט בשווי של כ-50 אלף ₪,
 6 סכומים בטלים ביחס לשווי רכישת הנכס – למעלה מ-5 מיליון ₪ (סעיף 6 לתצהיר ארז).
 7 נוסף לכך, הרכישות שבוצעו והתיקונים שנעשו אופייניים למי שרכש נכס ומבקש להשכירו
 8 (ריהוט ועבודות נגרות) ולמי שמחויב לתחזק את הנכס עבור השוכרים (גינון, תיקון ביוב,
 9 רכישת אסלה, רכישת נורות וכו').
 10 גם ארז ואשתו מיכל התקשו לפרט הוצאות החורגות מהוצאות רגילות של בעל נכס או
 11 משכיר.
 12 ארז, שהעיד על עצמו שהוא "מאד חסכן בהוצאות" (עמ' 31), סיפר על הצורך שהיה להזמין
 13 מנוף כדי לגזום שיחים גבוהים שגדלו בחצר, תיקוני אינסטלציה, חיזוק שטיח לרצפה כדי
 14 שהילדים לא יכשלו בו (עמ' 34-31), ותו לא.
 15 מיכל העידה גם על הזמנת עציצים ותיקון תקלות במיזוג, בחשמל ובאינסטלציה (עמ' 21).
 16 גם התקנת התקרות האקוסטיות, שהוזכרה בתצהירה (עמ' 4) התגלתה בעדותה (עמ' 24)
 17 יותר כשיפוץ התקרה הקיימת, ולשאלה מדוע לא הוצגה חשבונית על כך השיבה "זה לא
 18 היה היסטרי מבחינת עלות".
 19
 20 יצוין, בהקשר זה, כי על פי עדותה של העדה מטעם המשיב, שרית סגל, ששימשה בתקופה
 21 הרלבנטית כרכזת חוליה (סעיף 19 לתצהירה), אשר פגשה את שוכרת הנכס שרון וסרטיל
 22 (התרשומת צורפה כנספח 4 לתצהירה), שרון עשתה את השיפוץ וההכנה לגן על חשבונה,
 23 בסכום של כ-40 אלף ₪.
 24 מיכל אישרה בעדותה (עמ' 22), כי שרון היא ש"התאימה" פיזית את המושכר לצרכיה, אלא
 25 שהיא (מיכל) היתה צריכה לבדוק ולאשר את ההתאמה שביקשה.
 26
 27 מיכל בר-חיים, אדריכלית בהכשרתה, הועסקה כשכירה בדימא.
 28 בתצהירה סיפרה (סעיפים 3-4), שכחלק מעבודתה בדימא, היא ביצעה "בדיקות רבות של
 29 נכסים פוטנציאליים לרכישה מבחינה תכנונית, הנדסית וכדו'", וכן שהקדישה חלק ניכר
 30 מזמנה לשם טיפול בהתאמות תכנוניות של המבנה שבנווה צדק לשוכרים.
 31 למרות זאת, היא לא הציגה שום תכנית שהכינה, תכנון שעשתה, שרטוט ששרטטה או כל
 32 ראייה אחרת בנדון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 יתרה מזו, בתחילת עדותה סיפרה (עמ' 19): "מתוך החברה עבדתי בעבודות פרטיות, את
 2 השכר הכנסתי לתוך החברה על מנת לעבות את ההון העצמי". אחר כך היא נסוגה
 3 מדבריה אלה וטענה שלא הבינה את השאלה.
 4 מכל מקום, כשבאת כוח המשיב שבה ושאלה אותה במה התבטאה תרומתה כאדריכלית,
 5 היא ציינה את ההתאמות שנדרשו: למשל, התאמת חדרים שימשו כשירותים לילדים,
 6 ביטול מטבחון וכדו' (עמ' 20).
 7
- 8 גם עבודתם של עורכי הדין, שהועסקו על ידי ארז ודימא, עופר טויסטר ושלומי הלר, 21
 9 התמקדה על פי עדותם (טויסטר – עמ' 9-6, הלר – עמ' 13-11), ביעוץ למאמצים שנעשו
 10 לשנות את יעוד הנכס על פי תכנית בנין העיר הקיימת מ"מבנה ציבורי" למסחר או מגורים
 11 (טויסטר), על מנת שניתן יהיה להשכירו לשימושים הללו, וטיפול בחוזי השכירות שנעשו
 12 (הלר), כלומר פעילות "רגילה" הנעשית על ידי בעל נכס המבקש להשכיר את הנכס
 13 שבבעלותו.
 14
- 15 ארז סיפר בתצהירו (סעיף 23): 22
 16 "בשל הקדשת מרבית זמני לחברה, מיניתי בחברת ברייטקס אשר בבעלותי,
 17 את שירלי בן יאיר כמנכ"לית מאחר ואינני יכול להקדיש לחברת ברייטקס את
 18 הזמן הנדרש שכן מרבית זמני מוקדש לחברה."
 19 יצוין, כי מעדותו (עמ' 27) התברר כי שירלי בן יאיר היא אחותו.
 20 למרות זאת, משכורתו מברייטקס לא פחתה בשנים 2008 ו-2009 לעומת שנת 2006, ורק
 21 בשנת 2007 היא פחתה במעט, ועמדה בשנים הללו על סכומים שנתיים שבין 850,000 ₪
 22 ל-920,000 ₪ (למעט שנת 2007 – 626,000 ₪).
 23 ארז העיד (עמ' 29), שלא נטל שכר מדימא, כך שאת כל משכורתו צריך לייחס לברייטקס.
 24 לעומת זאת, משכורתה של שירלי, שלדבריה מילאה את מקומו כמנכ"ל ל ברייטקס בשנים
 25 הללו, עמדה על פי עדותו (עמ' 28-29) על כ-220,000 ₪ לשנה בלבד. ארז שנשאל על כך נאלץ
 26 להודות, כי "מעולם לא עזב את ברייטקס", וכי זכותו כבעלים לקבוע את המשכורות (עמ'
 27 29). אם כך, אחת מהשתיים: או שהמשכורת שנמשכה על ידי ארז מברייטקס היא
 28 "פיקטיבית", כלומר, שלא עבד בה באופן שתצדיק משכורתו זו, או שאין זה נכון שהוא
 29 השקיע את מרבית זמנו בדימא. אני מעדיף את האפשרות השניה.
 30
- 31 יפים לענייננו דבריו של כב' השופט ד"ר ביין בפסק דין **מרדכי הנ"ל**: 23
 32 "בסיכום, אם רוצים לשמור על האבחנה בין הכנסה פסיבית מהשכרת נכסים
 33 לבין הכנסה מעסק, צריך להבדיל בין פעילויות טפלות לבעלות על הנכסים
 34 שבלעדיהן לא ניתן לתאר השכרה כלל ועיקר כגון: מילוי החובות הקבועות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 בחוק מצד המשכיר כלפי השוכר בדבר תיקונים במושכר וסביבתו וגבית דמי
2 השכירות, לבין פעילויות החורגות מפעילויות שוטפות אלה, כגון מבצעי
3 פרסום ושיווק, פעולות להגדלת כוח המשיכה של המושכר (מעבר לתחזוקה
4 שוטפת), פעולות של גיוס משקיעים לפיתוח הנכסים ולהעלאת ערכם.
5 במקרה הנוכחי אינני סבור שכמות המושכרים, היקף הפעילות וסוג הפעילות
6 של המערער ואשתו מצדיקים לראות בהכנסתם מהשכרה – הכנסה מעסק".
7
8 גם בעניינינו אני סבור, שפעילותם של ארז ואשתו לא חרגה מפעילותו של בעל נכס "רגיל"
9 ומחובותיו של משכיר "רגיל" כלפי שוכר הנכס.
10
11 גם העובדה ש-70% מתמורת רכישת המבנה בנווה צדק בוצעה באמצעות נטילת הלוואות
12 בנקאיות (ארז, סעיף 8 לתצהירו) איננה ראייה לסיווג פעילותה של דימא כ"עסק".
13 עובדה ידועה היא, שרכישת נכסי מקרקעין בארץ מבוצעת ברובה בדרך של נטילת הלוואות
14 בנקאיות (משכנתאות).
15
16 וכן אין לייחס, לדעתי, חשיבות מיוחדת לזהותה של דימא כחברה, כאשר מדובר בחברה
17 משפחתית, שהכנסותיה והפסדיה נחשבים כהכנסותיו והפסדיו של הנישום המייצג (סעיף
18 64(א) לפקודה).
19 מעבר לכך, אין בכך שהחזקת הנכסים נעשית על ידי חברה, להבדיל מיחיד, כשלעצמה, כדי
20 לשנות מאופייה של ההכנסה כהכנסה משכירות לפי סעיף 2(6). העובדה כי המדובר בגוף
21 משפטי-כלכלי שאין לו קיום זולת הפקת רווחים מהנכסים, אינה הופכת את ההכנסה
22 להכנסה מעסק (שמואל בורנשטיין ואהרון נמדר, **מיסוי שכירות**, עמ' 111).
23 כך נפסק בעניין **פגוס** (עמ"ה 83/77 **פגוס בע"מ נ' פקיד שומה ת"א** 1, 5.5.78, פד"א י,
24 חוברת 1-2, עמ' 12):
25 "הכנסה הבאה מנכס בצורה של דמי שכירות או דיבידנד, תוארה ע"י כב'
26 השופטת ויתקון כ"הכנסה פסיבית שאינה באה כתוצאה מפעילות או יגיעה"
27 (ע"א 67/314 **פ"ש נ' נכסי כהנים בע"מ**, פד"י כ"א 2 ע' 748). באותו פסק דין
28 מוצאים אנו אבחנה בין חברה המנהלת עסקים לבין חברה המחזיקה נכסים,
29 המביאים הכנסה בצורה של דמי שכירות, רבית או דיבידנד. לגבי החברה
30 האחרונה אין לומר שהכנסתה באה מעסק".
31
32 מבחן הנסיבות הכללי, שהוא "מבחן הגג" המסייע בגיבוש קו ההבחנה שבין הון ופירות ובין
33 הכנסה פאסיבית ואקטיבית (ראו דברי כב' הנשיא ברק ב-ע"א 9412/03, 10398/03 **חזן נ'**
34 **פקיד שומה נתניה**, פ"ד נט(5) 538), מוביל בעניינינו למסקנה, שהכנסותיה של דימא, לכל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 הפחות בשנים הנדונות כאן, היו הכנסות פאסיביות, כלומר "דמי שכירות", לפי סעיף 2(6)
- 2 **לפקודה**, ולא הכנסות מ"עסק" לפי סעיף 2(1) **לפקודה**.
- 3 אולם, גם אם ניתן היה לדלות מתוך כל המאפיינים שנמנו בענייננו מאפיינים אחדים
- 4 התומכים בתיאור ההכנסות כ"עסק", הרי שמרביתם הולם יותר תיאור של הכנסה
- 5 פאסיבית.
- 6 כדברי כב' השופט אשר ב-עמ"ה 1018/69 **מרכז הפרח בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב**
- 7 (27.2.10, פד"א ד 15):
- 8 "הייתי מוסיף שבמקרה והכנסה מסוימת ניתנת לסווג לפי שתי פסקאות או
- 9 יותר של הסעיף 2 לפקודה, הרי יש לסווגה באותה פסקה שאליה היא שייכת
- 10 בעיקרה".
- 11 המערערים, מכל מקום, לא עמדו בנטל השכנוע המוטל על מי שמבקש לחרוג מהכלל, שדמי
- 12 שכירות הם, על פניהם, הכנסה לפי סעיף 2(6) **לפקודה** ולא הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1)
- 13 **לפקודה** (ראו פסקי הדין בענין **מרכז הפרח, מרדכי וברשף הנ"ל**).
- 14
- 15 27. כאמור לעיל, מאחר שהכנסותיה של דימא בשנים הנדונות אינן הכנסות מעסק לפי סעיף
- 16 2(1), הרי שהפסדיה (למעשה נכון היה יותר לומר: הוצאותיה, ראו הערתו בנדון של **נמדר**,
- 17 עמ' 447) אינם יכולים להיות מקוזזים כנגד הכנסתו החייבת של ארז (הנישום המייצג של
- 18 החברה המשפחתית), לפי סעיף 28 **לפקודה**, ומכאן שהוספת ההפסדים שקוזזו להכנסתו
- 19 החייבת של ארז בשומות שהוצאו נעשתה כדין ויש לדחות את הערעור בעניין זה.
- 20
- 21 האם "חברה משפחתית" בשנת 2006?
- 22 28. מסקנתי לעיל מייתרת במידה רבה את הדיון בנפקות השאלה, האם יש להכיר בדימא
- 23 כ"חברה משפחתית" כבר בשנת 2006, כיוון שבלאו הכי לא ניתן, כאמור, לקזז את הפסדיה
- 24 בכל שנות המס הנדונות.
- 25 מעבר לצורך, ומאחר שהצדדים דנו בענין, אדון בכך גם אני, אך בקצרה.
- 26
- 27 29. סעיף 64 א **לפקודה** קובע, שעל מנת שניתן יהיה להכיר בהכנסותיה והפסדיה של החברה
- 28 המשפחתית כהכנסותיו והפסדיו של הנישום המייצג, הבקשה לכך צריכה להיות מוגשת
- 29 "לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חודשים לאחר
- 30 התאגדותה, הכל לפי הענין".
- 31 הרעיון העומד מאחורי הוראה זו הוא, ש"הכוח לבקש להירשם כחברה משפחתית או
- 32 לחדול מכך נתון בידיה של החברה, והיא יכולה להפעילו בהתאם לאינטרסים שלה,
- 33 בעייתוי הנוח לה", כדברי כב' הנשיא שמגר ב-ע"א 306/88 **פלזנשטיין נ' פקיד השומה**
- 34 **חיפה**, פ"ד מה(3) 542, 546, אך ברור הוא שעל פקיד השומה להיות מודע לכוונתם ולרצונם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 של החברה ושל הנישום המייצג ולהיערך ברישומיה בהתאם, שהרי, חברה הממלאת אחר
2 התנאים של חברה משפחתית תזכה בהטבות האמורות בסעיף 64 א **לפקודה** ואין הדבר
3 תלוי בשיקול דעתו של פקיד השומה (עמ"ה 257/90 **שנית נ' פקיד השומה**, מסים ט/3 ה-
4 97).
- 5 כדי לענות על צורך זה, כך לדעתי, קבע המחוקק שהבקשה צריכה להיות מוגשת עד חודש
6 לפני שנת המס, לגביה מבקשים להחיל את סעיף 64 א **לפקודה**, או תוך שלושה חודשים
7 לאחר התאגדות החברה.
- 8
- 9 30. דימא התאגדה ביום 30.11.05, אך החלה את פעילותה רק ביום 21.5.06, על כך אין חולק
10 (סעיפים 28 ו-30 לתצהיר ארו וסעיף 7 לתצהיר סגל).
- 11 דימא פתחה תיק אצל המשיב ביום 23.5.06 (סעיף 31 לתצהיר ארו).
- 12 סגל סיפרה בתצהירה (סעיף 9) שהבקשה להירשם כחברה משפחתית לפי סעיף 64 א **לפקודה**
13 הוגשה רק ביום 13.11.06, אך בעדותה (עמ' 29) היא הסכימה שהבקשה הראשונה הוגשה על
14 ידי דימא עוד ביום 6.6.06, אלא שזו הוגשה לפקיד שומה 4 ואילו למשיב דנן, פקיד שומה 3,
15 הוגשה הבקשה מחדש ביום 13.11.06.
- 16 אין ספק, שיש להחשיב לצורך חלותו של סעיף 64 א גם את הבקשה שהוגשה לפקיד שומה
17 4, אלא שאין בכך כדי להועיל למערערים, שהרי בין כה וכה שתי הבקשות הוגשו אחרי
18 המועד של "שלושה חודשים לאחר התאגדותה" ויותר מחודש לפני תחילתה של שנת המס
19 2007, כך שעל פי לשון סעיף 64 א **לפקודה**, משלא התקיימה החלופה של "שלושה חודשים
20 לאחר התאגדותה" נותרה החלופה האחרת של "לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של
21 שנת מס פלונית", ולכן דימא יכולה להיחשב כחברה משפחתית משנת 2007 ואילך בלבד,
22 ולא משנת 2006.
- 23
- 24 31. טוענים המערערים, כי מאחר ופעילותה של דימא החלה רק בחודש מאי 2006, כאמור, ורק
25 מאותו מועד נפתח תיק אצל המשיב, הרי שהבקשה להיחשב כחברה משפחתית יכולה היתה
26 להיות מוגשת רק לאחר פתיחת התיק אצל המשיב, ולכן יש למנות את שלושת החודשים
27 מהיום שנפתח התיק אצל המשיב.
- 28 אינני מוצא כל תימוכין בלשון החוק לעמדת המערערים. לשון החוק ברורה: שלושה
29 חודשים מיום ההתאגדות. אם חלופה זו איננה יכולה להתקיים, ולא שוכנעתי שלא ניתן
30 היה לפתוח תיק אצל המשיב גם קודם לכן ולדווח על חוסר פעילות, נותרה החלופה
31 האחרת, כאמור לעיל.
- 32
- 33

המחלוקת על ניכוי מקצת ההוצאות בדימא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 המחלוקת הנוספת בין הצדדים נוגעת לחלק מההוצאות שדימא הצהירה עליהן בדו"חות
2 שהגישה, והמשיב סירב להתיר אותן.
3 אלה הן ההוצאות שבמחלוקת:
4 הוצאות תיווך בשנת 2006 בסך 110,818 ₪;
5 הוצאות שכר בכל השנים, כדלהלן: 2006 – 9,792 ₪, 2007 – 46,887 ₪, 2008 – 132,851 ₪;
6 2009 – 207,944 ₪;
7 נסיעות לחו"ל בשנת 2008 – 9,289 ₪;
8 כלליות ושונות בשנת 2009 – 91,478 ₪.
9
- 10 סעיף 17 **לפקודה** קובע: 33
- 11 "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא
12 הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן ביצור הכנסתו בשנת
13 המס ולשם כך בלבד...".
14 עוד ראוי להזכיר בהקשר לענייננו את סעיפים 32(1) ו-32(3) **לפקודה**:
15 "32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותר ניכויים בשל –
16 (1) הוצאות שאינן הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת
17 ההכנסה...
18
19 (3) הון שניטל או סכום כסף המשמש, או נועד לשמש, הון;
20 "
21
- 22 המשיב טוען (סגל, סעיף 23 לתצהירה), שההוצאות הללו לא עומדות בתנאי סעיף 17 רישא 34
23 **לפקודה**, בהיותן הוצאות אשר לא הוכח כי הן הוצאו ביצור הכנסה, ולחילופין, שהמדובר
24 בהוצאות הוניות היוצרות יתרון תמידי ולפיכך אינן מותרות בניכוי.
25 ארז טוען (סעיפים 36-41 לתצהירו), שכל ההוצאות הללו שימשו בייצור הכנסתה והן עומדת
26 בתנאי סעיף 17 רישא **לפקודה**.
27
- 28 על עקרון ניכוי הוצאה שבפירות, **נמדר**, עמ' 289-288: 35
29 "סעיף 17 ל**פקודה** המתיר את ניכוי של הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה,
30 טומן בחובו את האבחנה בין הוצאה שבפירות – המותרת בניכוי, להוצאה
31 שבקרן – שאינה מותרת בניכוי. סעיף 32(3) ל**פקודה** אוסר את ניכוייה של
32 ההוצאה ההונית ומבחינה זו הוא אומר במפורש את מה שנאמר בצורה עקיפה
33 בסעיף 17.
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 54447-06-12 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 54488-06-12 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

1 השאלה מהי הוצאה הונית ומהי הוצאה שבפירות, בדומה לאותה שאלה לגבי
2 ההכנסה החייבת, הינה שאלה בסיסית וחשובה הדורשת מיומנות משפטית
3 והבנה מעשית כדי להשיב עליה. גם כאן ניתן להשתמש במשל העץ והפירות
4 כדי להקל על הבנת העניין. הוצאה שמטרתה לרכוש את העץ או להשביחו
5 הינה הוצאה הונית, והוצאה שמטרתה לגרום לפירות להבשיל או לעשותם
6 "עובר לסוחר" תהיה הוצאה שבפירות. במילים אחרות, הוצאה שבקרון הינה
7 הוצאה ליצירת מקור הכנסה, שיש בה משום השגת יתרון תמידי, לעומת
8 הוצאה שבפירות שהינה הוצאה מחזורית הבאה לשרת את ההון הקיים,
9 ולהחזיק את מנגנון הייצור במצב תקין."

10

11 על עקרון ניכוי ההוצאה הכרוכה בייצור ההכנסה, **נמדר**, עמ' 291:

12 "מבחן חשוב אחר שהתפתח בפסיקה לצורך זיהויה של הוצאה שבפירות
13 המותרת בניכוי הינו מבחן האינצידנטליות, דהיינו, מבחן ההוצאה שהיא
14 כרוכה בייצור ההכנסה. לפי מבחן זה אם ההוצאה שייכת לתהליך האורגני
15 של העסק ומשולבת במבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, תהיה זו הוצאה
16 המותרת בניכוי, שכן כדי לייצור את ההכנסה נזקקים להוצאה זו ובלעדיה לא
17 ניתן לייצרה. אין מבחן זה בודק האם יש קשר סיבתי בין ההוצאה לתהליך
18 הייצור של ההכנסה, שהרי גם הוצאות הוניות יש להן קשר סיבתי וזיקה
19 הדוקה לייצור ההכנסה. מבחן זה הינו צר יותר והוא דורש לא רק קשר סיבתי
20 ליצירת ההכנסה אלא שההוצאה תשתלב בתהליך הייצור ותהיה פועל יוצא
21 של תהליך זה ממועד הפעלתו."

22

23 ובדבר הוכחת קיומה של ההוצאה, **נמדר**, עמ' 295:

24 "כדי שנישום יוכל לנכות הוצאה שנשא בה במהלך ייצור הכנסתו מוטל עליו
25 נטל הראיה להוכיח כי ההוצאה הוצאה בפועל, וכי היא הוצאה למטרה
26 הספציפית לה הוא טוען. במקרה של ניכוי הוצאות, הנישום עומד במעמד של
27 ה"מוציא מחברו עליו הראיה" ומן הצדק להטיל מעמסה זו עליו, במיוחד
28 כאשר הפרטים על ההוצאה הינם בשליטתו המוחלטת. מכאן גם מובן מדוע
29 בתי המשפט לא הכירו בהוצאות שהנישום לא מסר אינפורמציה מלאה
30 עליהן....."

31

32 עתה, אגש ליישום פרטני של הדברים לענייננו.

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

36. הוצאות התיווך – ארז טען בתצהירו (סעיפים 38-39), שדמי התיווך שולמו בקשר לרכישת נכסים והשכרתם.
- באשר לרכישת נכסים, כאמור לעיל, בשנים הנדונות כאן נרכש נכס אחד בלבד – המבנה בנווה צדק. ארז לא ידע לומר בעדותו (עמ' 39), האם דמי התיווך שבמחלוקת קשורים לנכס זה או לנכסים אחרים.
- מכל מקום, גם אם דמי התיווך קשורים לרכישת המבנה בנווה צדק, הרי שמדובר בהוצאה הונית, שיש בה משום השגת יתרון תמידי, ולכן אינה מוכרת כהוצאה.
- אוסף, שבניגוד לטענת המערערים בסיכומיהם (סעיף 162), שאם לא תותר הוצאה זו, הרי שהיא "ירדה לטמיון", עדיין שמורה למערערים זכות קיזוז הפסד ההון לפי סעיף 92 לפקודה.
- אמנם, בשנה הנדונה – שנת 2006 – גם הושכר הנכס. תחילה לברכה בראון, שמכרה את הנכס לארז והמשיכה להחזיק בו כשוכרת, ובסוף אותה שנה – לעמליה אנג'ל כץ.
- דמי תיווך ששולמו בקשר להשכרת הנכס הם הוצאה "פירותית".
- גם אם היה על המערערים להוכיח עבור מה בדיוק שולמו דמי התיווך שבמחלוקת, אני מוכן להניח לטובתם שחלק מהם שולם בשנה זו למתווכים עבור סיועם בהשכרת המבנה, אך לעמליה בלבד, שהרי את בראון לא היה צריך לאתרה, וכן בדמי תיווך השווים לחודש שכירות בלבד, כנהוג.
- דמי השכירות החודשיים ששילמה עמליה היו 8,000 דולר לפי שער יציג של 4.2 ₪ (סעיף 7 לחוזה השכירות שצורף בתוך נספחי 2 לתצהיר סגל).
- נמצא שדמי התיווך שניתן להכיר בהם כהוצאה הם: 33,600 ₪ בלבד.
37. הוצאות שכר – היחידה שקיבלה משכורת מדימא היא מיכל (סעיף 41 לתצהיר ארז).
- לא הוצגו תלושי המשכורת של מיכל, אך על פי עדותו של ארז (עמ' 28), עמדה משכורתה על 6,000 ₪ לחודש, כלומר - 72,000 ₪ לשנה.
- אמנם, מעדותה של מיכל עולה ספק, אם כל עבודתה הוקדשה לייצור ההכנסה של דימא, שהרי, על פי עדותה (עמ' 19), היא ביצעה גם עבודות פרטיות אחרות (כאמור, היא חזרה בה לאחר מכן מדבריה אלה), כך שקשה לומר שהוצאה זו עומדת כולה במבחן האינצידנטליות האמור, אך מאחר שאין מדובר במשכורת גבוהה אני מוכן להניח לטובת המערערים, שכל משכורתה זו הוצאה בקשר לקידום הכנסותיה של דימא.
- ועדיין לא הוסבר ההפרש בין משכורתה השנתית בסך 72,000 ₪ להוצאות המשכורת המפורטות בשנים 2008 (132,851 ₪) ו-2009 (207,944 ₪).
- אשר על כן אני קובע, שיש להכיר בהוצאות השכר שנתבעו לשנים 2006 (9,792 ₪) ו-2007 (46,887 ₪), ובאשר לשנים 2008 ו-2009 יש להכיר בשכר של 72,000 ₪ בלבד בכל אחת מהן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1
2 38. נסיעות לחו"ל – הוצאה זו נתבעה בשנת 2008. ארז אישר (עמ' 39), שהנסיעה לחו"ל שהוא
3 מכוון אליה היא זו, שבעקבותיה רכשה דימא את הנכס בבוסטון.
4 אולם, נכס זה נרכש בסוף שנת 2012 (ארז, עמ' 26), כך שלא ניתן לייחס הוצאה זו בשנת
5 2008 לרכישה שבוצעה כארבע שנים לאחר מכן.
6 לפיכך, אין להכיר בהוצאה זו.
7
8 39. כלליות ושונות – המערערים, שנטל ההוכחה להצדקת ההכרה בהוצאות מוטל עליהם,
9 כאמור לעיל, לא טרחו כלל לפרט מהן ההוצאות "הכלליות והשונות" שהוצאו למעשה בשנת
10 2009, בסכום כולל של 91,478 ₪.
11 הקבלות היחידות שהוצגו המתייחסות לשנה זו הן אלה שבספחים 1-4, 13, 14, 16-18
12 לתצהירו הנוסף של ארז, שעניינם: שירותי גינון, שיפוצים ותיקונים שונים, רכישת נורות
13 וכדו'.
14 ארז הודה בעדותו (עמ' 41), שקשה על פי הקבלות הללו בלבד לקבוע שכולן הוצאו עבור
15 דימא, אך גם אם אניח לטובת המערערת שכולן קשורות אליה, הרי שסכומן הכולל הוא
16 9,047 ₪.
17 יותר מכך לא הוכח.
18 לפיכך אני קובע שמתוך הוצאה זו ניתן להכיר בסכום של 9,047 ₪ בלבד.

טענות נוספות

- 20
21 40. המערערים טענו שיש לקבוע, לחילופין, כי עסקת רכישת המבנה על ידי דימא היא עסקת
22 אקראי בעלת אופי מסחרי, לפי סעיף 2(1) סיפא **לפקודה**.
23 אולם, כפי שהעיר **נמדר** בספרו (עמ' 161-162), ההבחנה בין הכנסה מעסק לעסקת אקראי
24 בעלת אופי מסחרי הינה מלאכותית ואותם המבחנים המשמשים לצורך הקביעה, האם
25 ההכנסה הינה מעסק או ממקור פאסיבי, משמשים אותנו גם בקביעה אם ההכנסה הינה
26 מ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" או סתם הכנסה מעסק (ראו גם: ע"א 2892/13
27 **בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פשמ"ג**, 8.6.15).
28 לפיכך, המסקנה דלעיל השוללת את סיווג פעילותה של דימא כ"עסק" לפי סעיף 2(1) רישא
29 **לפקודה**, נכונה גם ביחס לסיווג פעילותה כ"עסקת אקראי" לפי סייפת אותו סעיף.
30
31 41. המערערים טענו בנימוקי הערעור (סעיפים 1-5), שנימוקי השומה אינם מפורטים כנדרש,
32 ולכן יש לקבל את הערעור על הסף.
33 גם אם צודקים המערערים בטענתם, שהיה על המשיב לפרט יותר את נימוקי השומה
34 שהגיש, וכבר הוער בעבר כי חובת ההנמקה המוטלת על המשיב לפי תקנות 5(א) ו-5(ב)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), תשל"ט-1978 הינה מהותית (ראו דבריו
2 של כב' השופט אלטוביה ב-בש"א 11300/08 הסתדרות המורים בישראל נ' פקיד שומה תל-
3 אביב 5 (2.12.08, פורסם בנבו)), הרי שחסרון זה אינו מביא בהכרח לביטול השומה. נכון
4 יותר יהיה, כשהמערער עומד על כך, שבית המשפט יחייב את המשיב בהגשת נימוקי שומה
5 מפורטים יותר, בדומה לזכותו של בית המשפט לדרוש מבעל דין המצאת פרטים נוספים לפי
6 תקנה 65 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, ובלבד שהדרישה הועלתה בתחילת
7 ההליך.
8
9 בעניינינו, אמנם המערערים טענו לחסרונם של נימוקי שומה מפורטים עוד בנימוקי הערעור
10 שהוגשו, אך לא עמדו על המצאתם באותו שלב, ובפועל, גם המערערים וגם המשיב שטחו
11 בתצהיריהם ובראיות שהביאו את כל נימוקיהם, כך שגם אם הדבר לא נעשה מלכתחילה,
12 הוא נעשה לאחר מכן.
13
14 עוד טענו המערערים שיש לקבל את הערעורים על הסף, מאחר שהתברר מחקירתה של .42
15 שרית סגל, שהיא נטלה חלק גם ב"שלב א'" של הליכי הדיונים וההשגה על השומה, וזאת
16 בניגוד להוראות סעיף 150 א לפקודה, הקובעת: "מי שערך את השומה לא ידון עליה".
17 זאת משום, שסגל ביקרה בעצמה בנכס ושוחחה עם השוכרת, מפעילת הגן, עוד בשלב
18 הראשון של הדיונים (סעיף 19 לתצהירה), ואחר כך נטלה חלק בהחלטה על דחיית ההשגה
19 (סעיף 2 לתצהירה).
20 סגל השיבה (עמ' 33): "המעורבות היחידה שלי בשלב א' היתה בעת הביקורת במבנה.
21 לא השתתפתי באף דיון בשלב א'. לא הגעתי למסקנה. בשלב ב נכנסתי למספר דיונים
22 בשלב הסופי, כפי שציינתי בסעיף 5 לתצהירי".
23 עקרונית, אין בהוראת סעיף 150 א לפקודה כדי לחייב ניתוק מוחלט בין עורך השומה לגורם
24 שדן בהשגה (ראו: עמ"ה (ב"ש) 522/02, 521 שביט נ' פקיד שומה בבאר שבע (23.11.10),
25 פורסם בנבו); ע"מ (ת"א) 54886-09-11 אופקים איחוד עוסקים נ' מנהל מע"מ משרד אזורי
26 תל אביב (21.10.13, פורסם בנבו)), אולם בעניינינו מוטב היה לסגל להימנע, או מעריכת
27 הביקור בנכס או ממעורבותה בקבלת ההחלטה בדבר ההשגה, שכן כמוכח מעדותה (סעיף 19
28 לתצהירה ועמ' 32 לעדותה), התרשמותה מהביקור השפיעה על שיקול דעתה.
29 יחד עם זאת, אין בפגם זה כדי לגרום לביטול השומה, ולכל היותר היה בו – אילו ענין זה
30 היה נדון בתחילת ההליך – כדי להורות על החזרת הענין לדיון מחודש אצל המשיב (ראו:
31 עמ"ה (חיפה) 355/02 עאשור נ' פקיד שומה חדרה (8.3.05, פורסם בנבו)).
32 לאחר שהערעורים נדונו והתבררו בהרחבה בבית המשפט, ודאי שאין עוד טעם בהחזרת
33 הענין לדיון מחודש אצל המשיב, ויש להכריע לגופם של דברים.
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 54447-06-12 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 54488-06-12 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

- 1 ענין נוסף הועלה לראשונה על ידי המערערים בסיכומיהם: שאלת גובה קנס הגרעון שנקבע
- 2 לפי סעיף 191(ב) לפקודה.
- 3 המערערים לא טענו כל טענה בענין זה בנימוקי הערעור שהגישו וכן גם בכל תצהיריהם
- 4 וראיותיהם, וממילא לא התאפשר למשיב לטעון לכך או להביא ראיות על כך, ובצדק התנגד
- 5 המשיב לכל דיון בסוגיה זו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

04 אוגוסט 2016

ע"מ 12-06-54447 דימא נאמנות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 12-06-54488 בר חיים נ' פקיד שומה תל אביב 3

1

2

תוצאה

3

44. לאור כל האמור לעיל אני דוחה את הערעורים בעיקרם וברובם, למעט הערעור של

4

המערערת ביחס לאי התרת חלק מההוצאות, כמפורט בסעיפים 36, 37 ו-39 לעיל.

5

המערערים ישלמו למשיב הוצאות משפט בסך 10,000 ₪.

6

7

8

9

ניתן היום, כ"ט תמוז תשע"ו, 04 אוגוסט 2016, בהעדר הצדדים.

10

יונה אטדגי, שופט

11

12

13

14

15

16

17